



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10314.729010/2014-54
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-005.260 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria COFINS. NULIDADE.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIGOR ALIMENTOS S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, lançamento cuja apuração da base de cálculo mensal tomou por base o rateio dos valores apurados anualmente, divididos por doze, por não encontrar fundamento na legislação vigente.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De

Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança da Contribuição de Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativa decorrente de suposta omissão de receita identificada pela fiscalização quando da comparação dos valores lançados no SPED CONTÁBIL, no DACON e nas DIPJs relativas ao ano calendário de 2010.

A diferença foi sinteticamente identificada no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 73/74 somente por meio de uma comparação matemática entre os valores declarados pelo contribuinte, sendo que para apurar o valor da base tributável mensal, o I. Fiscal somente dividiu o valor da diferença apurada por 12 (doze), aplicando sobre esse resultado "mensal" a alíquota da COFINS de 7,6%. Vejamos os termos do trabalho fiscal:

c) Nosso procedimento de apuração baseou-se nos lançamentos do SPED CONTÁBIL, codificado como:FEFEAE925E7951BC276871657D0AE826F7CC8CB9, exame de Notas Fiscais por amostragem, além de consulta à DACON e DIPJ, para o ano calendário de 2010, promovendo os expurgos de direito:

BASE SPED CONTÁBIL	1.579.600.564,89
DEVOLUÇÃO DE VENDAS (-)	79.089.613,85
EXPORTAÇÃO DIRETA (-)	13.422.219,55
EXPORTAÇÃO INDIRETA (-)	1.806.998,74
BASE ALÍQUOTA ZERO (-)	754.642.515,88
BASE DE TRIBUTO JÁ RECOLHIDO (-)	558.072.768,02
DIFERENÇA DE BASE TRIBUTÁVEL	172.566.448,85

d) Para chegar à base tributável mensal, o valor da diferença apurada: **R\$ 172.566.448,85** foi dividido por 12, obtendo-se o resultado de **R\$ 14.380.537,40**, sobre o qual aplicaram-se os percentuais devidos, ou seja, **7,60%**.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa alegando, dentre outros argumentos, a nulidade da autuação por não trazer os fundamentos legais para a exigência da COFINS e não identificar o fundamento legal para se chegar à base tributável mensal arbitrada, pela simples divisão por 12 (doze) da aparente diferença identificada. Naquela oportunidade, a empresa sustentou ainda que a fiscalização teria indevidamente considerado como operação de venda as transferências realizadas pelas empresas "Companhia Leco de Produtos Alimentícios" ("LECO") e "Laticínios Serrabella Ltda." ("SERRABELLA"), incorporadas pela empresa autuada no ano de 2009.

Diante da ausência de fundamento para a apuração da base de cálculo e da documentação apresentada pela empresa buscando demonstrar que os valores lançados correspondiam exatamente às operações de transferência de estoque, sem alteração de titularidade das mercadorias, o processo foi convertido em diligência pela Delegacia de Julgamento de Fortaleza, por meio da Resolução 3.016/2016 (e-fls. 929/938), sintetizada nos seguintes termos:

"O auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal não fazem qualquer referência às supostas operações de transferência de mercadoria das empresas Companhia Leco de Produtos Alimentícios" e "Laticínios Serrabella Ltda." à "SA Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor" (incorporada pela autuada). Assim, não se sabe se o autuante efetivamente tomou conhecimento dessas alegações durante a auditoria fiscal.

Não consta no Termo de Verificação Fiscal o motivo que justificou a determinação das diferenças mensais, a partir da divisão do resultado anual por 12 (doze).

Com efeito, tendo em vista o pedido de diligência requerido e em respeito ao princípio da verdade material, encaminho meu voto no sentido de que o **processo retorne à autoridade lançadora, para:**

a) em diligência ao estabelecimento da empresa, verificar a procedência da alegação de que as empresas incorporadas "Companhia Leco de Produtos Alimentícios" e "Laticínios Serrabella Ltda." emitiram notas fiscais de vendas para a "SA Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor" e vice-versa, de janeiro a setembro de 2010, quando o correto seria de transferência de mercadorias (transferência de estoque). Tal fato justificaria as diferenças encontradas pela fiscalização;

b) analisar a idoneidade dos documentos anexados pela defesa às fls. 480/487 (Doc. 06), que indicam que a receita bruta de 2010 seria de R\$ 1.579.476.183,22. Do mesmo modo, quanto ao Doc. 07, fls. 488/863, que demonstraria que o total já recolhido da contribuição é de R\$ 598.050.655,87;

c) informar o motivo que justificou a determinação da base de cálculo com a utilização dos valores totais, relativos ao ano de 2010, dividido por 12 (doze), para se chegar ao valor da contribuição devida mensalmente, e não a partir da apuração do faturamento real de cada um dos meses do referido ano.

Solicita-se que, ao final da diligência, seja elaborado relatório conclusivo, indicando, se for o caso, os novos valores devidos da contribuição." (e-fl. 938 - grifei)

No relatório da diligência, especificamente quanto aos motivos para o cálculo da base de cálculo sem a identificação do faturamento real (resposta ao item c da diligência), a fiscalização apresentou as seguintes informações (e-fl. 951):

Resposta: Seguindo uma sequência lógica, partimos da seguinte tabela:

BASE SPED CONTÁBIL	1.579.600.564,89
DEVOLUÇÃO DE VENDAS(-)	79.089.613,85
EXPORTAÇÃO DIRETA (-)	13.422.219,55
EXPORTAÇÃO INDIRETA (-)	1.806.998,74
BASE ALÍQUOTA ZERO (-)	754.642.515,88
BASE DE TRIBUTO RECOLHIDO	558.072.768,02
DIFERENÇA DE BASE TRIBUTÁVEL	172.566.448,85

Considerou-se o total das exportações anuais informado na DIPJ, SPED CONTÁBIL/Balancete.

Não há material de apoio, além da DACON, que traga a informação analítica mensal do montante das exportações, conforme discriminamos: Somatória da DACON MENSAL: **14.518.343,54**, contra Somatória da DIPJ: **15.229.218,29**.

Ratificando: A DACON é o único elemento que fornece informações mensais sobre o desmembramento da composição da Receita de Exportação.

Tendo em vista a discrepância encontrada na somatória mensal da DACON, que diverge dos valores lançados na DIPJ, ano calendário de 2010, optamos pela totalização anual, baseando-nos na DIPJ, com a conseqüente divisão por 12 (doze)

Cabe lembrar, que a fiscalização não cria valores. Ela apenas valida ou não as informações fornecidas pelo próprio contribuinte.

Exatamente em razão da ausência de fundamento legal para o procedimento realizado pela fiscalização para a apuração da base de cálculo mensal, o Auto de Infração foi anulado por vício material pela Delegacia de Julgamento de Fortaleza, em acórdão unânime ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o lançamento da Cofins cuja apuração da base de cálculo mensal tomou por base o rateio dos valores apurados anualmente, divididos por doze. Não existe dispositivo na legislação vigente que embase esse procedimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TIPICIDADE CERRADA.

O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei, sendo indispensável ato legislativo como veículo para instituir ou alterar tributo, e a reserva absoluta da lei, em decorrência de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado" (e-fl. 994 - grifei)

Uma vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada da Portaria n.º 63/2017, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento de Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Com fulcro no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 e presentes os pressupostos de admissibilidade, vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada previsto na Portaria n.º 63/2017, conheço do Recurso de Ofício, passando à análise do mérito.

Atentando-se para o presente caso, vislumbra-se que a decisão recorrida não merece reparo.

Como evidenciado pela diligência realizada nos presentes autos, vislumbra-se que a fiscalização não trouxe qualquer fundamento legal ou mesmo fático para proceder com a apuração da base de cálculo de uma forma arbitrada, por meio da divisão em 12 do valor da diferença identificada. Como frisado pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal e na Diligência Fiscal, todos os valores supostamente devidos estavam discriminados no SPED CONTÁBIL da empresa, evidenciando a possibilidade da efetiva apuração mensal do faturamento que aparentemente não estaria declarado no DACON e na DIPJ da empresa.

A r. decisão recorrida bem evidenciou a ausência de fundamento legal da apuração da COFINS não cumulativa da forma feita pela fiscalização no presente caso, especialmente diante da viabilidade de ser apurada mensalmente. Isso porque, além de considerar a documentação já constante dos autos, a fiscalização poderia solicitar outros documentos que considerasse necessários para a apuração mensal (Livros Diário, Razão, Caixa, Registros de Entrada e de Saída), o que não ocorreu no caso, inexistindo sequer uma intimação da empresa para apresentar uma planilha com os valores mensais apurados e a documentação contábil suporte entendida necessária.

Por conseguinte, a r. decisão recorrida concluiu que a fiscalização cometeu grave erro na apuração da base de cálculo, em verdadeiro vício material não passível de retificação naquela seara, seja por implicar em alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização, seja pela decadência do direito de proceder com a revisão do lançamento na forma

do art. 149, V e parágrafo único do Código Tributário Nacional¹, combinado com o art. 150, §4º do mesmo diploma legal² (fatos geradores de 2010). Vejamos os exatos termos da irretocável decisão:

"Independentemente da análise da procedência da irregularidade praticada pela empresa, convém de início abordar a questão relacionada à apuração da base de cálculo da contribuição lançada de ofício.

Como foi reafirmado no relatório de diligência, foi adotada a sistemática de determinação da base de cálculo a partir da utilização de valores totais, relativos ao ano de 2010, sendo o resultado dividido por 12 (doze), para se chegar ao valor do tributo devido mensalmente. O relatório de diligência não deixa margem de dúvidas nesse sentido, tendo sido reafirmado que "Não há material de apoio, além da DACON, que traga a informação analítica mensal do montante das exportações, conforme discriminamos: Somatória da DACON MENSAL: 14.518.343,54, contra Somatória da DIPJ: 15.229.218,29". Continua: "A DACON é o único elemento que fornece informações mensais sobre o desmembramento da composição da Receita de Exportação". Tendo em vista essa discrepância, optou pela totalização anual, baseando-se na DIPJ, com a conseqüente divisão por 12 (doze).

O raciocínio pode ter lógica, mas desconheço dispositivo na legislação tributária que permita tal procedimento.

Os arts. 1º e 2º da lei nº 10.833/2003, vigentes no ano-calendário de 2010, possuem a seguinte redação:

*Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

(...)

Art. 2o Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Note-se que a legislação determina a apuração da base de cálculo sobre o faturamento mensal, o que obriga obviamente que se busque a identificação desses valores, a partir dos dados e documentos da escrituração do contribuinte.

Apesar de a legislação tributária não estabelecer livro próprio para a determinação e apuração da Cofins e do PIS e dos créditos a elas relacionados, os dados poderão ser obtidos nos seguintes livros da escrituração da pessoa jurídica:

¹ "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

² "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

1 – Livro Diário – possui o registro individualizado e em ordem cronológica das operações realizadas pela pessoa jurídica. Poderá ser substituído pelo livro Balancetes Diário e Balanços, observada as formalidades extrínsecas exigidas para aquele livro, bem como que fique registrado (arts. 1.185 e 1.186 do Código Civil).

2 – Livro Razão – escriturado sob a forma de livro ou fichas, registra de forma resumida e totalizada, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, obedecendo à ordem cronológica das operações e mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218/1991, art. 14, e Lei nº 8.383/1991, art. 62).

3 – Livro Caixa – no caso específico de pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderá, alternativamente e em substituição à escrituração contábil regular, proceder à escrituração dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada período em Livro Caixa de forma a refletir toda a sua movimentação financeira, inclusive a bancária (Lei nº 8.981/1995, art. 45).

4 – Livro de Registro de Saídas - livro de escrituração obrigatória para cada estabelecimento da pessoa jurídica, no qual estão registradas as saídas de mercadorias no estabelecimento da pessoa jurídica, a qualquer título. As operações devem ser registradas individualmente, desdobradas em linhas de acordo com a natureza das operações, segundo o CFOP, na ordem cronológica das efetivas saídas das mercadorias no estabelecimento.

5 - Livro de Registro de Entradas - livro de escrituração obrigatória para cada estabelecimento da pessoa jurídica, no qual estão registradas as entradas de mercadorias no estabelecimento da pessoa jurídica, a qualquer título. Do exame deste livro, pode-se verificar se a pessoa jurídica está apurando créditos previstos na legislação vigente, em relação às operações de registradas de aquisição de bens para revenda; bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; despesa de energia elétrica dos estabelecimentos da pessoa jurídica; e devoluções de vendas.

A partir de 1º de janeiro de 2008, foi instituído o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, através do qual a escrituração comercial e fiscal passa a ser emitida, autenticada e armazenada de forma eletrônica, conforme disposto no Decreto nº 6.022, de 2007.

Para fins fiscais e previdenciários, se submetem à escrituração contábil digital (livros Diário e auxiliares, Razão e auxiliares, balancetes diários, balanços e fichas de lançamentos), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, atualizada pela IN RFB nº 926/2009, as seguintes pessoas jurídicas:

I – Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008: A sociedade empresária sujeita a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211/2007, e sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real;

II - Em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009: Demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Verificadas irregularidades na apuração da contribuição, a recomposição da base de cálculo deve ser feita para cada período de apuração mensal objeto de lançamento de ofício, de forma a incluir eventuais receitas não tributadas, como também, eventuais receitas omitidas apuradas na fiscalização. Como já citei no presente voto, não existe previsão na legislação vigente para apuração de diferenças anuais, e posterior rateio proporcional ao número de meses de atividade no ano-calendário.

O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), sendo indispensável ato legislativo como veículo para instituir ou alterar tributo, e a reserva absoluta da lei, em decorrência de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado).

Por sua vez, o art. 97 do CTN dispõe que (grifei):

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “A tipicidade é cerrada para evitar que o Administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.200).

Da mesma forma manifesta-se Ives Gandra da Silva Martins: “é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter todas as informações necessárias para aplicação da norma”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983, p.185).

Compulsando-se os autos, chega-se a conclusão de que os dados foram extraídos dos seguintes documentos:

Receita Bruta Anual – Balancete de contas, fls. 956:

Nome:		SA FAB DE PRD ALIM VIGOR-SAO PAULO							
CNPJ:		81.116.331/0001-86							
Período:		01/01/2010 a 31/12/2010							
Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/ C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/ C
1	1	ATIVO	S	1.228.059.807,24	D	10.701.200.059,20	11.106.828.624,11	822.431.042,33	D
2	101	ATIVO CIRCULANTE	S	407.135.807,85	D	9.592.371.676,95	9.678.207.564,40	321.299.820,20	D
3	10104	ESTOQUES	S	62.024.560,24	D	3.951.115.112,99	3.030.869.950,00	73.870.738,01	D
3	10101	ATIVO CIRCULANTE DISPONÍVEL	S	106.050.381,10	D	3.334.256.319,43	3.432.329.387,48	7.987.133,05	D
3	10102	CLIENTES A RECEBER	S	238.291.710,24	D	2.605.230.750,61	2.602.242.389,63	241.280.071,62	D
3	10103	ADANTAMENTOS A FORNECEDORES	S	238.940.180,08	D	2.604.970.645,44	2.602.230.754,50	241.280.071,62	D
3	10105	ADANTAMENTOS DIVERSOS	S	725.005,02	D	32.189.153,76	31.574.145,02	1.341.174,28	D
3	101X	OUTRAS CONTAS DE ATIVO CIRCULANTE	S	759.126,03	D	1.466.493,98	3.765.391,89	1.538.171,98	C
2	102	ATIVO PERMANENTE	S	1.228.059.807,24	D	10.701.200.059,20	11.106.828.624,11	822.431.042,33	D
3	102X	OUTRAS CONTAS DE ATIVO PERMANENTE	S	407.135.807,85	D	9.592.371.676,95	9.678.207.564,40	321.299.820,20	D
3	10202	ATIVO INVESTIMENTOS	S	620.923.999,59	D	1.108.626.382,25	1.428.821.259,71	501.131.122,13	D
3	10201	ATIVO MOBILIZADO	S	299.245.611,67	D	13.480.546,62	21.654.707,91	291.551.360,69	D
3	103	ATIVO REALIZAVEL LONGO PRAZO	S	486.279.046,61	D	1.087.007.342,02	1.401.935.049,01	171.950.339,62	D
3	10301	EMPRÉSTIMOS DE PESSOAS LIGADAS	S	324.333.267,05	D	181.410.927,40	359.371.604,82	147.372.699,63	D
3	103X	OUTRAS CONTAS DE ATIVO REALIZAVEL LONGO PRAZO	S	151.944.779,56	D	905.596.414,62	1.042.563.444,19	245.777.498,89	D
1	2	PASSIVO	S	1.228.059.807,24	C	5.547.521.747,00	5.141.892.982,09	822.431.042,33	C
2	201	PASSIVO CIRCULANTE	S	1.228.059.807,24	C	5.547.521.747,00	5.141.892.982,09	822.431.042,33	C
3	201X	OUTRAS CONTAS DE PASSIVO CIRCULANTE	S	789.824.413,88	C	2.791.384.741,03	2.571.250.742,53	546.490.415,38	C
3	20102	FORNECEDORES	S	461.435.393,39	C	2.756.137.005,97	2.570.642.239,56	275.940.626,95	C
3	20103	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	S	461.435.393,39	C	2.756.137.005,97	2.570.642.239,56	275.940.626,95	C
3	20104	OBRIGAÇÕES COM PESSOAL	S	1.228.059.807,24	C	5.547.521.747,00	5.141.892.982,09	822.431.042,33	C
2	202	PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO	S	640.181.147,72	C	4.642.547.855,20	4.539.022.289,47	508.899.176,99	C
3	20201	EMPRÉSTIMOS COM PESSOAS LIGADAS	S	587.878.659,62	C	697.973.891,60	605.870.977,62	235.774.865,34	C
3	202X	OUTRAS CONTAS DE PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO	S	55.302.488,10	C	1.868.573.963,60	1.933.151.311,85	273.124.311,15	C
3	204	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	S	65.104.670,71	C	1.830.903.987,73	1.816.298.313,78	50.499.168,76	C
3	20403	RESERVAS	S	9.059.770,74	C	62.306.981,50	149.092.351,13	96.185.240,27	C
3	20405	LUCROS ACUMULADOS	S	111.704.682,05	D	804.078,05	89.891.387,84	22.617.703,49	D
3	20404	PREJUÍZOS ACUMULADOS	S	111.704.682,05	D	803.217,78	3.315.026,74	109.193.172,62	D
3	20401	CAPITAL SOCIAL	S	104.031.112,91	C	0,00	0,00	104.031.112,91	C
3	301	RECEITA BRUTA OPERACIONAL	S	0,00		8.841.135.494,94	8.841.135.494,94	0,00	
3	301X	OUTRAS CONTAS DE RECEITA BRUTA OPERACIONAL	S	0,00		1.579.600.564,89	1.579.600.564,89	0,00	
2	302	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	S	0,00		308.354.134,46	308.354.134,46	0,00	
3	911010000	ICMS S/SAÍDAS	A	0,00		198.999.046,25	198.999.046,25	0,00	
3	911010000	DEVLUCOES DE VENDAS	A	0,00		78.099.613,85	78.099.613,85	0,00	
3	911010000	ICMS S/FATURAMENTO	A	0,00		42.413.530,37	42.413.530,37	0,00	
3	911010000	PIS S/FATURAMENTO	A	0,00		8.208.200,68	8.208.200,68	0,00	
3	911010000	ICMS S/ DEVLUCÃO DE VENDAS	A	0,00		8.590.924,89	8.590.924,89	0,00	
3	911010000	PI S/ DEVLUCÃO DE VENDAS	A	0,00		28.826,44	28.826,44	0,00	
3	911010000	DEVLUCOES DE VENDAS	A	0,00		25.468,31	25.468,31	0,00	
3	911010000	REDUÇÃO ICMS S/SAÍDAS	A	0,00		1.525,57	1.525,57	0,00	
3	303	CUSTO DAS MERCADORIAS/SERVIÇOS	S	0,00		6.808.348.648,16	6.808.348.648,16	0,00	
3	303X	OUTRAS CONTAS DE CUSTO DAS MERCADORIAS/SERVIÇOS	S	0,00		6.808.348.648,16	6.808.348.648,16	0,00	
2	304	DESPESAS OPERACIONAIS	S	0,00		6.808.348.648,16	6.808.348.648,16	0,00	

DIPJ, fls. 102:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		FL. 102 DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2011		CNPJ: 61.116.331/0001-86	
ND: 000153611		Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
Discriminação		Valor	
01. Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos			
02. Receita de Vendas de Mercadorias e Prod. a Com. Export. e Firm Espec. Export.			13.422.219,55
03. Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno			1.806.998,74
04. Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno		1.556.326.214,42	
05. Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno			0,00
06. Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo		7.920.750,51	
07. Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas			0,00
08. Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis			0,00
09. Receita da Atividade Rural			0,00
10. (-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.			
11. (-) JCGMS			59.023.045,91
12. (-) Colins			185.928.566,04
13. (-) PIS/Pasep			42.391.190,61
14. (-) ISS			9.203.350,60
15. (-) Demais Imp. e Contrib. Incid. e/ou sobre o Lucro			0,00

Dados da Dacon, fls. 79/101:

	Exportação	Aliquota Zero
Jan	737.981,23	54.087.095,24
Fev	565.490,41	56.112.066,95
Mar	1.021.103,64	62.095.176,57
Abr	922.028,07	58.951.838,04
Mai	1.226.559,02	68.831.575,22
Jun	1.381.441,71	57.895.405,09
Jul	25.101,00	61.046.863,30
Ago	1.954.145,37	63.459.542,82
Set	2.140.605,72	68.551.738,33
Out	1.119.579,69	66.106.094,92
Nov	993.311,37	70.692.352,54
Dez	963.598,38	66.812.766,90
	13.050.945,61	754.642.515,92

Com efeito, se a fiscalização poderia obter os dados da Receita Bruta mensal e das devoluções de vendas, a partir do SPED Contábil; se dispunha da receita mensal das operações sujeitas à alíquota zero, a partir dos dados informados no DACON (não questionados no presente lançamento); caberia, como alternativa, se não fosse possível identificar as receitas de exportação na contabilidade, intimar o contribuinte a comprovar as diferenças de receita de exportação. Em não obtendo resposta consistente, poder-se-ia utilizar os dados do DACON, afinal é um documento elaborado pela própria autuada (nesse caso, teríamos a apuração de valores até mais elevados, do que com a utilização dos dados da DIPJ).

Portanto, a dificuldade em identificar qual seria o valor correto da receita de exportação não justifica o abandono da sistemática de apuração real mensal dos demais valores que compõem a base de cálculo, para adoção de um rateio anual.

Assim, não vejo como manter a autuação na forma como o crédito tributário foi apurado, pois não está em consonância com a legislação vigente.

Ressalto que, não cabe na presente fase processual a apuração por esta autoridade dos valores corretos da base de cálculo mensal, por dois motivos básicos.

Primeiro, tal medida implicaria numa inovação do lançamento original, dado que esse não foi o critério adotado pelo autuante. A função subjetiva ou garantística da impugnação impede que os poderes de cognição e decisão do órgão de julgamento vão ultra petita, no sentido de uma reformatio in pejus, ou seja, que o ato jurídico de lançamento seja anulado e substituído por outro diverso do ato impugnado.

Conforme lição de Alberto Xavier (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Editora Forense), na medida em que os atos secundários produzidos pelos órgãos que compõem a Administração Judicante (acórdãos) não substituem os atos primários praticados pela Administração Ativa (auto de infração, notificação de lançamento ou despacho decisório), limitando-se a aferir a regularidade destes nos planos formal e material em face de contestação apresentada pelos contribuintes (impugnação, manifestação de inconformidade, recursos voluntário e especial), não há possibilidade jurídica de que ocorram duas situações que, apesar de distintas, possuem íntima conexão:

(a) prolação de decisões cujos fundamentos não estejam relacionados aos motivos do ato administrativo contestado e às alegações contribuinte contra aqueles (exceção feita às questões de direito prolatáveis ofício); e

(b) prolação de decisões prolação de decisões citra, extra e ultra petita

Segundo, embora a legislação processual tributária permita a inovação da exigência inicial, esse procedimento somente poderia ser efetuado, nos termos do §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/721, em exames posteriores, diligências ou perícias, e mediante a lavratura de auto de infração complementar. A competência para proceder ao lançamento complementar é, nos termos do regimento interno da Receita Federal, da mesma autoridade imbuída de efetuar o lançamento de ofício. Quando do retorno dos autos à autoridade local, em decorrência da Resolução nº 3.016, de 24 de junho de 2016, a responsável pela diligência não optou em adotar esse procedimento, alegando que “a fiscalização não cria valores. Ela apenas valida ou não as informações fornecidas pelo próprio contribuinte”.

Aliás, mesmo que se pretendesse, a alteração na forma de apuração da exigência resta prejudicada no presente caso, devido ao decurso de prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores de 2010 - decadência (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – homologação tácita).

Destarte, independentemente da análise do mérito, sou forçado a declarar a nulidade da exação, por vício material, em decorrência de ter sido utilizada na apuração da base de cálculo uma sistemática (rateio) não prevista na legislação vigente.

É como voto.” (e-fls. 1.006/1.011 - grifei)

Cumpre acrescentar que ainda que a fiscalização tenha procedido com o lançamento por arbitramento dos valores, ela não fundamentou sua atuação nos requisitos exigidos pelo art. 148 do CTN³ (omissão ou desqualificação das declarações prestadas por não merecerem fé), tendo atuado sem qualquer respaldo na lei para a apuração do *quantum debeat*.

Confirma-se, portanto, que o procedimento para a apuração da base de cálculo do tributo lançamento foi realizado de forma arbitrária pela fiscalização, sem qualquer respaldo na legislação tributária, sendo correto o cancelamento da autuação por erro material cometido no cálculo do tributo devido.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

³ "Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora